

Il legislatore non ha indicato il destino delle operazioni omogenee, progressive e eterogenee

Il concordato è conservatore

La trasformazione della società fa saltare l'accordo

DI FABRIZIO G. POGGIANI

L'operazione di trasformazione omogenea, progressiva o regressiva, (da società di persone a società di capitali o viceversa), al pari di quella eterogenea (da società di capitali ad altro ente o viceversa), attuata in vigore di concordato, rischia di mettere seriamente a repentaglio la validità del patto con il Fisco. Situazione diversa, e quindi da ritenere possibile, quella della trasformazione ma in società appartenenti al medesimo genus (tra società personali o tra società di capitali).

Si ricorda, innanzitutto, che il d.lgs. 13/2024 ha disposto l'accesso al concordato biennale preventivo (Cpb) per i soggetti che hanno applicato "effettivamente" gli indici di affidabilità fiscale (Isa) nell'anno precedente al biennio oggetto dell'accordo.

Com'è noto, sono state introdotte cause di esclusione o di cessazione degli effetti del concordato in presenza di operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni e conferimenti), nell'ambito delle quali, però, il legislatore non ha espressamente indicato la cessazione di azienda (o di ramo) e la trasformazione (omogenea e eterogenea).

La lett. b-ter) dell'art. 21 del d.lgs. 13/2024, infatti, prevede la cessazione del concordato per la società o l'ente che risulta interessato da operazioni di fusione, scissione e conferimento, ovvero, per le società o l'associazione, di cui all'art. 5 del dpr 917/1986, che risultano interessate da modifiche della compagine sociale (modifica di natura soggettiva e non dell'entità della quota di partecipazione).

La lettura sistematica delle disposizioni richiamate, quindi, pone il problema dell'esecuzione delle operazioni straordinarie, sia in data anteriore alla valenza del patto (per il primo biennio, 2024/2025, nel 2023), sia in vi-

genza dell'accordo con il Fisco (biennio 2024/2025).

Il comma 1, dell'art. 10 del d.lgs. 13/2024, stabilisce che solo i contribuenti, esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli Isa, di cui all'art. 9-bis del dl 50/2017, come convertito nella legge 96/2017, possono accedere al concordato preventivo biennale; la proposta, quindi, è indirizzata esclusivamente ai contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2023, hanno applicato effettivamente gli indici.

Si rende necessario verificare, quindi, se nell'anno anteriore alla validità del patto (per il primo biennio, nel 2023), il contribuente, che ha eseguito una trasformazione, ha applicato o meno gli Isa.

Quindi, in presenza di una trasformazione omogenea nell'ambito della medesima famiglia (per esempio da snc a sas), gli Isa risultano applicabili con la conseguenza che la società potrà aderire alla proposta che gli viene formulata, sempre che non si proceda anche con la variazione della compagine societaria; al contrario, se la trasformazione è progressiva o regressiva e, quindi, non avviene nell'ambito del medesimo genus, si appalesa una causa di esclusione, con la conseguente impossibilità ad aderire al concordato preventivo (sul tema, Agenzia delle entrate, circ. 17/E/2019).

Da una lettura evolutiva, quindi, si ritiene che l'avvenuta trasformazione nel corso del 2023 condiziona l'adesione al concordato per il biennio 2024/2025 solo per effetto di aver applicato o meno gli Isa nel periodo d'imposta 2023.

Con il d.lgs. 108/2024 (decreto correttivo) sono state introdotte ulteriori cause di esclusione o cessazione del concordato preventivo e, con la lett. b-ter) del comma 1 dell'art. 21 del d.lgs. 13/2024, è stata prevista la cessazione dal patto a partire dal periodo d'imposta nel quale la società o l'ente ri-

sulta interessato da operazioni di fusione, scissione e conferimento.

L'Agenzia delle entrate, (circ. 18/E/2024), è stata silente sull'operazione di trasformazione, limitandosi a precisare che le operazioni straordinarie rappresentano una causa ostativa al concordato per i soggetti Isa in quanto, testualmente, la proposta è stata riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in seguito alle dette operazioni straordinarie; l'agenzia si è limitata (§ 6.6) a richiamare, quindi, tra le dette operazioni, quelle di cessione di azienda o di ramo d'azienda, con la conseguenza che l'elencazione inserita nella norma, non può essere considerata tassativa.

Si pone la questione, quindi, se una operazione di trasformazione, eseguita in vigore di concordato (2024 o 2025, come primo biennio di adesione), da società di persone a società di capitali o viceversa possa causare la cessazione, stante il fatto che siamo in presenza anche di due periodi fiscali (ante e post trasformazione) con applicazione di tributi diversi (Ires o Irpef).

Pertanto, in attesa di diverse indicazioni, si può solo ritenere possibile il mantenimento del concordato in presenza di una trasformazione di soggetti appartenenti al medesimo genere (per esempio, da snc a sas) mentre non si può che prendere atto dell'emersione di una causa di cessazione, in presenza di una trasformazione progressiva o regressiva (per esempio, da snc a srl o viceversa).

— © Riproduzione riservata —

